

COSO İç Kontrol Sistemi'nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve*

Doç. Dr. Gürhan UYSAL

Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İİBF

Özet

COSO bir örgütsel yönetim modeli olarak insan kaynakları yönetimi standartlarını da içermekte ve örgütlerin yönetiminde insan kaynakları yönetimine görev yüklemektedir. COSO çalışanlara ve yeteneklerine önem vermekte ve bu yeteneklerin bulunması ve örgüte kazandırılmasında insan kaynakları yönetimine güvenmektedir. Örneğin, örgüt şemasındaki boş bir pozisyon ve kademe için ihtiyaç duyulan personel örgüt içi veya dışında insan kaynakları yönetimi tarafından bulunmaktadır. İnsan kaynakları yönetimi böylece COSO'nun iç kontrol tanımında yer alan "faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi" hedefine katkıda bulunmakta ve kurumsal risk yönetiminde "iç riskleri" bertaraf etmektedir. Ayrıca, COSO, bugün, örgütsel yönetimden kurumsal yönetime doğru genişlemekte ve sadece bir iç kontrol sistemi olmaktan çıkarak, hem iç kontrol hem de kurumsal risk yönetimini kapsamaktadır.

Anahtar Sözcükler: COSO, iç kontrol standartları, insan kaynakları yönetimi.

Jel Sınıflandırması: M42.

Abstract (Human Resource Management in COSO Internal Control: Integrated Framework)

COSO perceives human resource management (HRM) as an organizational governance technic. Because COSO aims to increase efficiency and effectiveness of business operations, reliability of financial reporting, and compliance with applicable laws and regulations. Therefore, for example, in COSO HRM policy and practices should enable organizations to achieve organizational goals and objectives. Moreover, HRM is to find out best-ability and capable employees for managerial positions. In addition, organizations have to make training needs analysis for each tasks, and should develop training plans for each year. HRM in COSO is capability development and performance assessment. Therefore, HRM in COSO associates organizational tasks with performance of employees. Therefore, COSO internal control system has HRM-specific principles such as staffing, training, performance evaluation and reward. In addition, COSO today extends from organizational governance to corporate governance, and not only covers internal control framework but also includes enterprise risk management.

Key Words: COSO, internal control, human resource management.

JEL Classification: M42.

* Bu makale, EIASM (European Institute for Advanced Studies in Management) ve Ramon Llull University ESADE Business School tarafından, 19-20 Nisan 2010 tarihinde, düzenlenen 25th Workshop on Strategic Human Resource Management çalıştayında sunulmak üzere kabul edilmiştir

Giriş

COSO hileli finansal raporlamayı önlemek ve finansal raporlarda hilenin nedensel faktörlerini tanımlamak amacıyla, 1985 yılında A.B.D’de oluşturulmuştur (Haris, 2007). COSO, kurumsal yönetim, iç kontrol ve işletme etiği ilkeleri aracılığı ile finansal raporlamanın kalitesini artırmayı hedeflemektedir (Haris, 2007).

COSO, bir işletmede, iç kontrol sisteminin kurulmasında insan kaynakları yönetimine görev yüklemektedir. Bu amaçla, COSO iç kontrol standartları insan kaynakları yönetimi uygulamalarını dikkate almıştır. Bu nedenle bu çalışma COSO iç kontrol sistemi ve COSO iç kontrol sisteminde insan kaynakları yönetimini inceleme amacı taşımaktadır.

1. COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

COSO’nun faaliyetlerini beş sponsor örgüt desteklemektedir (Haris, 2007): Amerikan Muhasebeciler Derneği, Amerika Yeminli Mali Müşavirler Derneği, Uluslararası Finans Yöneticileri Derneği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü ve İç Denetçiler Enstitüsü.

Komisyunun ilk başkanı James C.Treadway’dır. Bu nedenle komisyon Treadway Komisyonu olarak adlandırılmaktadır (Yurtsever, 2008).

COSO’nun ilk çalışması hileli finansal raporlamanın nedenlerini tanımlamak üzere hazırlanmıştır. Rapor, “Causal Factor that can Lead to Fraudulent Financial Reporting,” başlığı taşımaktadır (Butler, Richardson, 2005).

COSO, örgütlerde iç kontrolün kalitesini artırmak amacıyla, 1992 yılında, İç Kontrol Sistemi – Bütünleşik Çerçeve standartlarını yayımlamıştır. COSO İç

Kontrol sistemi finansal raporlama ve örgütsel yönetim (organizational governance) ile ilişkilidir.

Finansal raporlama denetim, hileden sakınma, denetim komitesi oluşturma, finansal raporlama ve muhasebe ilke ve politikalarını kapsamaktadır. Örgütsel yönetim modeli ise misyon geliştirme, örgütsel hedeflere sahip olma, iş analizi, görev tanımı, iş akışı, yetki ilişkileri, kurumsal risk yönetimi ve insan kaynakları yönetimi ilke ve politikaları ile ilişkilidir. Böylece COSO iç kontrol sistemi kurma ve bu sayede hileli finansal raporlamayı önlemede örgütsel yönetim ve insan kaynakları yönetimine görev yüklemektedir.

COSO’nun 1992 yılında yayımladığı İç Kontrol Sistemi Bütünleşik Çerçeve Programı daha sonra INTOSAI ve Avrupa Birliği tarafından da benimsenmiştir. INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği), COSO iç kontrol sistemini kamu yönetimine uyarlamıştır. Avrupa Birliği de kamu yönetiminde şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlamak amacıyla iç kontrol sistemini üye ülkelere ve aday ülkelere tavsiye etmektedir (Uzun, 2007).

COSO hileli finansal raporlamayı örgütte etkin bir iç kontrol sistemi kurarak önlemeyi hedeflemektedir. Bu amaçla iç kontrol COSO’da şöyle tanımlanmaktadır: İç kontrol, işletme faaliyet ve eylemlerinde etkinlik ve verimliliği sağlamak, finansal raporların güvenilirliğini artırmak ve örgütün mali yasalara ve mevzuata uyumunu sağlamak amacıyla geliştirilmiş bütünleşik (birbirini tamamlayan) bir çerçeve programdır (Hubbard, 2007). Bu tanıma göre, iç kontrol sadece finansal raporlama ilkeleri ile sınırlı değildir ve örgütsel faaliyetleri ve yasalara uyumu da kapsamaktadır (Pennington, 2006).

Bir örgütsel yönetim modeli olarak COSO beş temel unsur ve 26 ilkeyi içer-

mektedir. Bu unsur ve standartlar her örgüte uygulanabilmektedir (Lanz ve diğ., 2006). Bu temel unsurlar şunlardır:

- Kontrol ortamı
- Risk belirleme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim ve
- İzleme

Kontrol ortamı örgütsel yönetimin temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamı standartları, yönetim felsefesi, yönetim kurulu, etik değerler, örgütsel yapı, yetenek yönetimi ve insan kaynakları yönetimi ilke ve uygulamaları ile ilişkilidir. Buna göre, COSO örgütsel yönetim ve insan kaynakları yönetimi arasında bir bağ kurmaktadır. Çünkü COSO çalışanlara ve çalışanların potansiyel ve yeteneklerine özel önem vermektedir. Bu durum yönetim felsefesi ilkelerinde çalışana önem verme ve işletme hedeflerine ulaşma olarak tanımlanmıştır.

Örgütsel yapı ilkeleri ise, örgütsel misyonun belirlenmesi, örgütsel hedefler, örgüt şeması, yetki ilişkileri, görev tanımı ve sorumluluklar, iş akışı, imza ve onay süreci gibi süreçler ile ilgilidir. Yetenek yönetimi iş analizi, görev tanımı, eğitim ve geliştirme, profesyonel yönetici geliştirme programı, geri bildirim, performans değerlendirme ve 360 derece performans değerlendirme uygulamaları olarak ortaya çıkmaktadır.

COSO İç Kontrol sistemi Risk Belirleme aşamasında, örgütün hedeflerine ulaşmasını engelleyen riskler belirlenmekte ve analiz edilmektedir. Risk belirlemede örgütsel hedefler, riskler ve riske karşı alınacak önlemler arasında ilişki kurulmakta ve kurumsal risk yönetimi ilkeleri benimsenmektedir.

Kurumsal risk yönetimi örgütün misyonu ile ilgilidir. Örgütün misyon hedef-

leri ve değerlerine ulaşmasını engelleyen iki tür risk vardır: İç riskler ve Dış riskler.

İç riskler kurumun faaliyetleri ile ilgilidir. Kurum faaliyetlerinde aksama olursa, kurumun paydaşlarına sunduğu hizmette aksama olmaktadır. Bu da misyon hedeflerine ulaşılmasını engellemektedir. COSO, bu nedenle, iç kontrol tanımındaki "faaliyetlerde etkinlik ve verimliliği artırma" hedefi ile iç risklerin oluşumunu önlemeyi hedeflemektedir. Buna göre, insan kaynakları yönetimi görev ve performans arasında ilişki kurma ve böylece çalışanların görev ve sorumluluklarını yerine getirmesini sağlama ile iç riskleri önlemeye yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır.

Dış risk ise paydaş memnuniyeti ile ilgilidir. Müşteri, çalışan, tedarikçi ve hissedarlar gibi paydaşların kurumun sunduğu hizmetlerden memnun olması, kurumu hedeflerine ve misyonuna ulaştırılmaktadır.

İç kontrolün Kontrol Faaliyetleri aşamasında, işletme risklere karşı alacağı önlem, politika ve prosedürleri belirlemektedir. Bilgi ve iletişimde işletmenin her kademesindeki çalışanlara görevini başarıyla yerine getirmesi için gerekli bilgi sağlanmaktadır. İzleme, iç kontrol sisteminin nasıl uygulandığı ve işlediğinin üst yönetim tarafından gözlemlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgilidir.

2. COSO İç Kontrol Sistemi ve İnsan Kaynakları Yönetimi

COSO'da insan kaynakları yönetimi işe alma, oryantasyon, eğitim, performans değerlendirme, terfi, ücretleme ve disiplin işlemleri gibi uygulamaları kapsamaktadır.

COSO işletmelerin yetenekli ve becerili çalışanları işe almalarını tavsiye etmektedir. Eğitim ve performans değerlendirme, per-

sonelin görev ve sorumluluklarını başarılarını sağlar ve görev ve sorumluluklarını personele iletir. Terfi, rotasyon ve performans değerlendirme ile yetenekli ve becerili personelin örgütte üst kademelere gelmesi sağlanmaktadır. Ücretleme, çalışanları yüksek çaba ve performans göstermeye motive etmektedir.

COSO İç Kontrol sistemi ve insan kaynakları yönetimi ile ilgili olarak iki soru belirlenebilir:

1. COSO’da neden insan kaynakları yönetimi ilke ve standartları var mıdır?
2. COSO’nun insan kaynakları yönetimine etkisi nedir?

COSO “faaliyetlerde etkinlik ve verimliliği sağlamak için” insan kaynakları yönetimi (İKY) ilke ve standartlarına sahiptir. İKY, örneğin, yetenekli ve becerili çalışanları örgüt şemasındaki yönetsel kademelere ve pozisyonlara atamakta, ve hem işin hem de personelin görev tanımlarını yapmaktadır. Yetenekli ve becerili çalışan görev tanımındaki görev, faaliyet ve sorumluluklarını etkili ve verimli olarak yerine getirdikçe kurumun hizmetlerinde aksama olmamakta ve paydaş memnuniyeti artmaktadır. Bu da kurumun iç ve dış risklerini azaltmaktadır.

COSO’nun İKY’ye etkisi örgütsel yönetimde görülmektedir. COSO örgütsel yönetimde İKY’ye sorumluluk vermekte ve örgütsel yönetim ile İKY arasında ilişki kurmaktadır. Örgütsel yönetim yöntemleri olarak misyon, örgütsel hedefler belirleme, örgüt şeması, iş analizi, yetki, iş akışı ve onaylama süreci sayılabilir.

Örneğin, görev tanımı işe alma ve seçme, eğitim ve performans değerlendirme gibi İKY uygulamaları ile ilgilidir.

Görev tanımı, çalışanın işinde yapacağı görev, faaliyet ve sorumlulukların belirlenmesi sürecidir. Çalışanın görev tanı-

mındaki görev, faaliyet ve sorumlulukları yerine getirme derecesi, performans değerlendirmede bir başarı ölçütü olarak değerlendirilebilir. Çalışanın görev tanımındaki hangi sorumlulukları başardığı ve başaramadığı performans değerlendirmede anlaşılabilir.

Görev tanımı işletmede eğitim ihtiyacının belirlenmesinde de kullanılabilir. Çalışan görev, faaliyet ve sorumluluklarını başaramıyorsa, zayıf yönleri eğitim ile giderilebilir. İşletme boş yönetsel kademe ve pozisyonlar için gerekli işe alma ve seçme kriterlerini, o pozisyonun görev tanımına göre belirleyebilir.

Sonuç

Sonuç olarak, COSO, bugün, örgütsel yönetimden kurumsal yönetime doğru gitmektedir. 2001 yılındaki Enron vakası bunda etkili olmuştur. Enron vakasından sonra finansal raporların güvenilirliğini artırmak için, işletmelerin iç kontrol sistemi kurmaları zorunlu olmuştur.

İkinci olarak, COSO günümüzde, sadece bir iç kontrol sistemi değildir, hem iç kontrolü hem de kurumsal risk yönetimini kapsamaktadır. Larry Rittenberg, COSO Başkanı, bu durumu, “İşletmeleri değişen çevre koşullarına uyarlamak ve işletmelerde iç kontrol ve risk yönetimi sistemini kurmak için, COSO kurumların stratejik planları ile ilgilenmektedir,” şeklinde açıklamaktadır.

Kaynakça

Butler, Charles W and Gary L.Richardson (2005) “Potential Control Processes for Sarbanes-Oxley Compliance”, Information Systems Audit and Control Association, www.isaca.org

Davos, R. (...) “INTOSAI Guidance for Good Governance”, EuroSai Chair of Governing Board, PSC INTOSAI Professional Standards Committee.

Haris, Trish W. (2007) “COSO Selects Grant Thornton LLP to Conduct Research: Project to

Focus on Monitoring of Internal Control”, January, News Release.

Hubbard, Larry (2007) “Larry’s Cheat Sheet – COSO”, July, Larry Hubbard & Associates.

Ivanyos, Janos (...) “Implementing COSO based Process Assessment Model for Evaluating Internal Financial Controls: Assessing Internal Financial Control Systems”, IA Manager at Memolux Ltd.

Lanz, Joel; Bruce Nearon and Anthony Chan (2006) “Comments on Proposed COSO Guidance for Smaller Public Companies Reporting on Internal Control over Financial Reporting”, January, Exposure Draft.

Pennington, Richard (2006) “Negotiating in a Sarbanes-Oxley World”, 91st Annual International Supply Management Conference, May.

Rittenberg, Larry E. (2006) “COSO’s Guidance on Internal Control – Existing and Proposed”, September.

Uzun, Fuat (2007) “Internal Control and the Case of France”, Yerel Yönetim ve Denetim Journal, Vol 12 No 9.

Yurtsever, Gurdogan (2008) “Internal Control in Turkish Banking Industry”, Association of Turkish Banks, April, Report, İstanbul.

..... (2009) “Internal Control: Agency Policies and Procedures”, Admin Minnesota Department of Administration.

..... (2007) “European Internal Financial Control Assessor: Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Small Public Companies”, Project.

..... (2007) “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,” Maliye Bakanlığı, Resmi Gazete, 26 Aralık, Sayı: 26738.

..... (2006) “Request for Proposal to Develop Additional Application Guidance on Monitoring, Including Tools and Techniques”, COSO The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, October.

..... (2005) “CPCAF Summary of COSO Guidance on Internal Control for Smaller Public Companies”, CPCAF COSO Guidance Summary.

www.coso.org, “Internal Control – Integrated Framework”.

www.download-it.org, “From Internal Auditing to Enterprise Risk Management: The Case of The Telecom Italia Group”, Serio Beretta and Saverio Bozzolan.

www.snai.edu, “COSO Internal Control – Integrated Framework”, September, 1992.

www.ucop.edu, “Understanding Internal Controls: A Reference Guide for Managing University Business Practices”.

TÜRKİYE’DE ZEYTİNCİLİK (ton)

Yıllar	Zeytin Üretimi	Zeytinyağı Üretimi	Zeytinyağı İhracatı
2005-2006	1.200.000	115.000	47.062
2006-2007	1.767.000	165.000	43.929
2007-2008	1.075.854	72.000	18.805
2008-2009	1.464.248	130.000	30.949
2009-2010*	1.271.019	147.491	45.000
2010-2011*	1.877.000	180.400	47.300
2011-2012*	1.407.750	135.000	50.000

* Tahmini rakamlar, Kaynak: Tarım Bakanlığı
Kaynak: Referans Gazetesi, 10.03.2010